

税费转嫁不能影响计税税基

■ 纪宏奎

根据税法规定,单位或个人销售不动产,销售方应当承担相应的营业税、土地增值税、企业(个人)所得税、印花税、地方教育费附加等纳税(费)义务。买受方应当承担契税以及印花税纳税义务。但在具体实践中,房地产二级市场交易过户中所产生的一切税费都由买受方承担,这几乎成了一项潜规则。《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》第三条明确规定,纳税人应当依照税收法律、行政法规的规定履行纳税义务;其签订的合同、协议等与税收法律、行政法规相抵触的,一律无效。所以,不论买卖双方的房地产交易合同如何约定,税务机关在确认纳税主体时,是依照税法规定确认相应的纳税义务人的,而不会因合同的约定而改变纳税主体。但在实践中,税款只要有一方缴纳,税务机关并不在意合同是否违反税法。在税票的开具上,不论实际负税人是否是纳税人,税务机关一律视同由纳税人缴纳,税票上署名的纳税人为法定的纳税义务人。那么,在由买受方承担销售方所有税费的情况下,销售不动产营业税计税依据应当如何确定?买受方应当如何计算缴纳契税?买受方代为承担的各项税(费)是否允许企业所得税前扣除?为说明上述问题,下面举一具体实例进行分析。

A公司拥有长期闲置的工业厂房

(土地属于政府无偿划拨),因无法清偿银行债务,该长期闲置的工业厂房被银行依法申请人民法院执行,人民法院通过拍卖机构对其进行公开拍卖,拍卖前特别说明:拍卖标的过户中产生的一切税费由买受方承担。该不动产最终由B房地产开发公司中标,成交价为1000万元。另外,B公司缴纳拍卖佣金50万元。又由于该宗土地为无偿划拨用地,应向国土部门补缴土地出让金200万元。当地税务机关确定A公司销售不动产应缴纳的各项税(费)率为:营业税5%、城市维护建设税7%、教育费附加3%、印花税0.5%,地方教育附加1.5%,土地增值税核定征收率7%、企业所得税核定征收率2.5%,即A公司销售不动产的综合税负率为15.075%。在该案例中,虽然不动产拍卖收入并不直接归A公司所有,但由于不动产为A公司所有,拍卖收入应当属于A公司,只不过是将在不动产拍卖收入直接用于归还A公司所欠银行债务,因此A公司有偿销售不动产的行为应当缴纳营业税、土地增值税、企业(个人)所得税、印花税、地方教育费附加等,受让方应当缴纳契税以及印花税。

一、营业税计税依据的确定

1. 营业税是否应组成营业税应税收入? 营业税属于价内税,《中华人民

共和国营业税暂行条例》第五条明确规定,纳税人的营业额为纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产收取的全部价款和价外费用。根据交易约定,A公司销售不动产实际成交价1000万元是不包含营业税的,相应应当将不含税收入换算为含税收入。

2. 买受方承担的营业税外的其他税费是否应组成营业税应税收入? 根据《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第二十条规定:“纳税人有条例第七条所称价格明显偏低并无正当理由或者本细则第五条所列视同发生应税行为而无营业额的,按下列顺序确定其营业额:(一)按纳税人最近时期发生同类应税行为的平均价格核定;(二)按其他纳税人最近时期发生同类应税行为的平均价格核定;(三)按下列公式核定:营业额=营业成本或者工程成本×(1+成本利润率)÷(1-营业税税率),公式中的成本利润率,由省、自治区、直辖市税务局确定。”本案例中,A公司销售不动产是以不含税价格成交,与市场正常的含税销售价格相比明显偏低,并且直接影响了营业税的税基,所以,税务机关有权进行核定。而在营业税核定顺序上,在纳税人最近时期没有发生同类应税行为的情况下,税务机关可以采取第二程序,即参照其他纳税人最近时期发生同类应税行为

的平均价格核定,即通常所说的市场公允价值。A公司销售的不动产与市场同类房屋的市场公允价格之间的差异主要体现在受让方代为承担的各项税费,所以,应将受让方代为承担的各项税费(企业所得税除外)计入营业税的应税收入。企业所得税的计税依据是收入扣除允许扣除项目后的余额,所以,B公司代为承担的企业所得税应当排除在营业税应税收入之外。

3. 买受方缴纳的土地出让金是否应当组成营业税应税收入? 这个问题要从谁是土地出让金的法定缴费义务人来进行分析: 如果土地出让金应由土地出让方承担,在受让方代为承担的情况下,成交价格同样存在着明显低于市场价格的问题,因此与代为承担的各项税费一样,将代为承担的土地出让金也应并入营业税计税营业额;如果法律规定土地出让金应由受让方承担,那么买受方缴纳的土地出让金就不应并入营业税计税营业额。《划拨土地使用权管理暂行办法》(国家土地管理局令[1992]第1号,以下简称《暂行办法》)第二十条、第十四条、第十六条规定了划拨土地使用权转让时要由转让方先行补交国有土地使用权出让金。但自1995年1月1日起开始实施的《中华人民共和国城市房地产管理法》第三十九条明确规定:“以划拨方式取得土地使用权的,转让房地产时,应当按照国务院规定报有批准权的人民政府审批。有批准权的人民政府准予转让的,应当由受让方办理土地使用权出让手续,并依照国家有关规定缴纳土地使用权出让金。”自1995年9月1日起实施的《城市房地产转让管理规定》第十一条也有“应当由受让方办理国有土地使用权出让手续,并依照国家有关规定缴纳国有土地使用权出让金”的规定。《城市房地产管理法》虽然无明确表示废止《暂行办法》中有关条款,但根据法律的效力(法律大于部门规章)

及后优于前的原则,应该执行“由受让方办理出让手续及缴纳出让金”的程序。所以,受让方缴纳的土地出让金不组成营业税的应税收入。

综上所述,A公司营业税应税收入=不含税销售额/(1-综合税负率+企业所得税征收率)=1 000÷(1-15.075%+2.5%)=1 143.84(万元)。该案例中,税务机关确定A公司土地增值税、企业所得税为核定征收,而核定征收的应税收入同营业税应税收入。由此计算A公司应当承担的各项税费)=1 143.84×15.075%=172.43(万元)。

二、契税的征收

根据土地法的有关规定,转让无偿划拨土地应当依法补缴土地出让金。《中华人民共和国契税暂行条例细则》第十一条规定:“以划拨方式取得土地使用权的,经批准转让房地产时,应由房地产转让者补缴契税。其计税依据为补缴的土地使用权出让费用或者土地收益。”《财政部 国家税务总局对河南省财政厅〈关于契税有关政策问题的请示〉的批复》(财税[2000]14号)再次明确规定:“以划拨方式取得的国有土地使用权,经批准再转让,需由取得划拨土地使用权者补缴土地出让费用或土地收益,并缴纳契税。其计税依据为《中华人民共和国契税暂行条例细则》第十一条规定的土地使用权出让费用或者土地收益。取得转让土地使用权的承受人,应按照《中华人民共和国契税暂行条例》第四条规定的成交价格缴纳契税。因此,《条例》与《细则》规定的计税价格,是对不同纳税人在不同环节缴纳契税的依据,两者并不矛盾。”本案例中,A公司所转让的土地属于政府无偿划拨的土地,所以,A公司转让无偿划拨的土地时,应当补缴契税,其计税依据为补缴的土地出让金。虽然土地使用权出让金是由受让方来缴纳的,但契税却是由转让者来补缴的,契税计税依

据是补缴的土地出让金,即应当以200万元作为契税计税依据,A公司应当缴纳契税 $200 \times 4\% = 8$ (万元)。

同时,B公司受让不动产也应当缴纳契税。而在该环节契税的计税依据的确认上,《中华人民共和国契税暂行条例》第四条第(一)款及《中华人民共和国契税暂行条例细则》第九条规定,土地使用权出让、土地使用权出售、房屋买卖的计税依据是成交价格,即土地、房屋权属转移合同确定的价格,包括承受者应交付的货币、实物、无形资产或者其他经济利益。因此,合同确定的成交价格中包含的所有价款都属于计税依据范围。另据《财政部 国家税务总局关于土地使用权出让等有关契税问题的通知》(财税[2004]134号)规定,出让国有土地使用权,契税计税价格为承受人为取得该土地使用权而支付的全部经济利益。如果以协议方式出让,其契税计税价格为成交价格。成交价格包括土地出让金、土地补偿费、安置补助费、地上附着物和青苗补偿费、拆迁补偿费、市政建设配套费等承受者应支付的货币、实物、无形资产及其他经济利益。如果以竞价方式出让,其契税计税价格,一般应确定为竞价的成交价格,土地出让金、市政建设配套费以及各种补偿费用应包括在内。再从另一个角度分析,根据《中华人民共和国契税暂行条例》第四条规定,土地使用权、房屋成交价格明显低于市场价格并且无正当理由的,或者所交换土地使用权、房屋的价格的差额明显不合理并且无正当理由的,由征收机关参照市场价格核定。市场价格是在正常交易的情况下进行核定,而正常交易价格当然不包括违背税收法律而进行人为的税负转嫁。综上所述,B公司取得的不动产不管是以什么方式支付价款以及不管取得什么票据凭证,只要构成了取得土地所支付的经济利益,均应计入成交总额价款作为契税的计税依据。(下转80页)

额度实际下达数(不含年初恢复的2008年应返还额度)为870万元,甲单位财务部门据此在2009年年末直接确认了“财政补助收入”130万元。

(8)甲单位当年取得经营收入300万元,发生经营支出320万元。甲单位将当年经营收支全部转入经营结余,但未在年末将发生的经营亏损转入结余分配。

(9)12月,甲单位将所属培训学校按协议约定上缴的管理费780万元列入往来账,并经管理层决定从该往来账中支出670万元购置了一台专用设备(超出资产配置规定限额)。

(10)12月,甲单位按照批准的预算,购买了一批电子仪器(超出政府采购限额标准,但不属于集中采购目录范围)。这种仪器规格、标准比较统一,市场上货源充足且价格变化幅度不大。甲单位采用询价方式购买,并任命办事员小范为询价小组组长,具体负责该批仪器的采购事宜。小范的父亲是当地一家从事该类仪器生产与销售的大型公司的销售经理。

要求:

请根据国家部门预算管理、资产管理、政府采购、事业单位会计制度等相关规定,逐项判断事项(1)至(8)是否正确,如

不正确,请说明理由;对事项(9)、(10),逐项指出其中的不当之处,并分别说明正确的处理。

【分析与解释】

1.事项(1)的处理不正确。理由:甲单位以国有资产对外出租,应当报经主管部门审核同意后,报同级财政部门审批。

2.事项(2)的处理不正确。理由:在甲单位职工福利基金足够使用时,职工浴室修缮费应当从甲单位的职工福利基金中列支。

3.事项(3)的处理不正确。理由:甲单位以国有资产对外提供担保,应报经主管部门审核同意后,报同级财政部门审批。

4.事项(4)的处理不正确。理由:该扩建工程不符合采用单一来源方式进行政府采购的条件,不能由甲单位直接联系确定承建商。

5.事项(5)的处理不正确。理由:财政部门批复、备案前的财产损失,单位不得自行进行账务处理;须待财政部门批复、备案后,才可进行账务处理。

6.事项(6)的处理不正确。理由:甲单位在预算执行中发生的非财政补助收入超收部分,原则上不再安排于当年的基本支出。

7.事项(7)的处理正确。

8.事项(8)的处理正确。

9.事项(9)中的不当之处有:①甲单位将下属单位上缴的管理费列入往来账的做法不正确。②甲单位由管理层决定购置超出资产配置规定限额专用设备的做法不正确。③甲单位从往来账列支设备购置支出的做法不正确。

正确处理分别是:

①下属单位上缴的管理费应作为甲单位的收入予以确认。②甲单位用财政性资金以外的其他资金购置规定限额以上资产的,须报主管部门审批,并由主管部门报同级财政部门备案。③甲单位应从事业支出中列支设备购置支出。

10.事项(10)中,甲单位任命办事员小范为询价小组组长的做法不正确。正确处理:甲单位应任命与供应商无利害关系的人员担任询价小组组长。

(作者单位:江苏经贸学院)

责任编辑 周愈博



(上接56页)B公司受让不动产所付出的代价包括成交价1 000万元、应当代为承担的各项税费172.43万元、缴纳的土地出让金200万元以及佣金50万元,由此计算出B公司应当缴纳的契税=(1 000+172.43+200+50+8)×4%=57.22(万元)。

三、代为承担税费的企业所得税前扣除

在企业代为承担的税费是否允许税前扣除这个问题上,实践中有两种截然不同的观点:一种观点认为允许税前扣除。其主要理由在于,根据企业所得税前扣除实质重于形式的原则,对企

业代为承担的各项税费只要是与生产经营有关的就可以税前扣除。而在本案例中,受让方不承担该税费相应就不能得到该不动产,所以,受让方代为承担的税费是其受让不动产所必须发生的支出,并且是属于实际用于经营的支出。只要受让方取得了缴纳税费的合法凭证原件,并且证明是由该企业负担的税费,就可以在税前扣除。另一种观点认为不允许税前扣除。其理由在于,企业代他人承担的税费是与取得收入无关的支出,并且《国家税务总局关于纳税人取得不含税全年一次性奖金收入计征个人所得税问题的批复》(国税函[2005]715号)明确规定,企业所得税的

纳税人、个人独资和合伙企业、个体工商户为个人支付的个人所得税款,不得在所得税前扣除。参照该规定,代为承担的税款不允许税前扣除。笔者认为,本着从实际出发的原则,对实际负税人为取得资产而发生的所有支出应当允许税前扣除。实际负税人在税前扣除上,应当秉承以下原则:一是与取得资产有关的、真实的、合理的支出;二是合同明确约定;三是支付价款符合公允价值原则。

(作者单位:湖北省十堰市地方税务局)

责任编辑 刘莹